

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 : os princípios gerais

JOSÉ DE CASTRO MEIRA*

Professor da Faculdade de Direito da UFSe

Sumário:

1. Considerações iniciais. 2. A Emenda Constitucional nº 18/65. 3. Os Tributos. Divisão. 4. Caráter Pessoal dos Impostos e o Princípio da Capacidade Econômica. 5. Taxas. Base de Cálculo. 6. Funções da Lei Complementar. Empréstimos Compulsórios. 8. Contribuições Especiais. 9. Conclusão.

1. Considerações iniciais

Costuma-se conceituar sistema como um conjunto ordenado e homogêneo de elementos interdependentes, vistos sob uma perspectiva unitária. A nova concepção da "tópica jurídica" de Viehweg e Perelman revela certo ceticismo quanto à possibilidade da unidade sistemática do direito. No entanto, mesmo esses autores não negam a importância do conceito de sistema para a teoria jurídica. Partindo-se das normas, é possível chegar-se aos seus caracteres específicos e comuns, bem como a interpretação dos princípios fundamentais que irão orientar a interpretação, aplicação e a integração normativa.

A nova Constituição Brasileira reúne no Título VI as normas relativas à tributação e ao orçamento. O capítulo dedicado ao sistema tributário está dividido em seis seções. Na primeira estão localizados os princípios gerais, básicos e fundamentais para todo o sistema.

No presente trabalho, após breve análise da Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965,

examinaremos os diversos tópicos da Seção, analisando-os sobretudo em face da Constituição anterior.

2. A Emenda Constitucional nº 18/65

No caso brasileiro, pode-se falar em sistema tributário racional a partir da Reforma Tributária operada pela Emenda Constitucional nº 18, de 19 de dezembro de 1965, buscando-se a harmonia entre os objetivos financeiros e os meios utilizados, bem como entre a conjuntura econômica e a realidade social do Estado. Até então predominava o sistema histórico, em que a tributação seguia formas empíricas, sem atenção à realidade sócio-econômica.

Esclareceu a Comissão da Reforma Constitucional Tributária (Emenda nº 18/65) que o seu trabalho partiu de duas premissas:

1ª) Consolidação dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir.

2ª) Concepção do sistema tributário no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal. (Publicação nº 6, Fundação Getúlio Vargas — Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda, p. 5).

Em consequência, resultou uma acentuada centralização do poder fiscal, levando Hugo de Brito Machado a afirmar que a própria Federação fora abolida, por via indireta, pela Emenda Constitucional nº 18/65 (*Curso de Direito Tributário*, 3ª edição, Forense, p. 145). A Emenda veio a atender às circunstâncias históricas e políticas do momento em que foi elaborada. Tornou-se um instrumento de centralização do poder político. Concentrou na competência federal, maior número de impostos e submeteu ao controle do Poder Central outros aspectos atinentes à tributação, inclusive quanto ao imposto estadual mais importante, o ICM.

Verificou-se, porém, uma tendência no sentido do aumento crescente na distribuição da receita tributária. Assim é que, de referência ao produto da arrecadação dos dois mais importantes impostos federais — IR e IPI — passou-se de uma distribuição inicial de 12% (Emenda Constitucional nº 1/69) para 20% (EC 5/75), 24% (EC 17/80), 32% (EC 23/83) e, finalmente, 33% (EC nº 27, de 1985).

Com o sistema de participação dos estados e municípios na arrecadação federal, a Reforma instituída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965 encontrou a melhor fórmula de distribuição de receitas tributárias em uma federação como a nossa, marcada por flagrantes diferenças regionais.

A propósito, assinala Gilberto de Uilhôa Canto:

Em 1965, uma das coisas importantes que fizemos, na minha opinião, foi dar corpo ao sistema das participações dos Estados e Municípios na arrecadação federal. Por que fazer isso, em vez de dar aos Estados e Municípios maior poder impositivo, no sentido de maior âmbito de tributos próprios? Por uma razão muito simples: uma grande parte dos Estados e a enorme maioria dos Municípios do Brasil não têm universo tributário que comporte a arrecadação da receita suficiente para fazer face às suas necessidades.

As estatísticas que conheço são de 1983. foram divulgadas pela *Revista de Finanças Públicas* e mostram um quadro muito curioso. Naquele ano, o Estado do Acre arrecadou de tributos estaduais, digamos, 3.1, e a União Federal arrecadou naquele Estado receitas próprias de cerca de 3.9; entretanto, a União entregou ao Estado do Acre como participação da receita federal 10.0, mais ou menos. Então, os senhores vêem que se nós tivéssemos dado ao Estado do Acre todo o campo impositivo brasileiro possível, Imposto de Renda, IOF, Imposto de Importação, todos os impostos que a União hoje pode cobrar, ele teria arrecadado, como os seus atuais impostos próprios, um total de 7.0, mas, na verdade, recebeu 13.1 (10.0 da União mais 3.1 próprios). E com essa mesma característica nesse mesmo período, houve o Território do Amapá, o então Território de Rondônia, Rio Grande do Norte, Maranhão, Sergipe e Alagoas. Isso para não falar em outros Estados que receberam de participações na Receita Federal mais do que o total de suas próprias receitas. Então, os senhores vêem que a simples

transferência do poder impositivo da União para os Estados e Municípios da necessidade de receita; para vários deles a solução é continuarem a receber participações na Receita Tributária Federal, arrecadada nos seus territórios ou alhures. (*A Constituição Brasileira* Fundação Dom Cabral, pág. 306/307).

Para os pequenos e médios municípios brasileiros, será antieconômico a arrecadação de impostos como o incidente sobre as vendas a varejo de combustível líquidos e gasosos ou sobre os serviços de qualquer natureza. Da mesma forma, teria sido melhor a criação de um imposto que englobasse os atuais IPI, ICMS e ISS, com distribuição de parte da receita aos municípios.

Essa sugestão não é nova. Vem sendo lembrada há alguns anos por diversos estudiosos da área tributária. Em dezembro de 1982, por exemplo, a *Revista de Finanças Públicas*, nº 352, publicou palestra proferida pelo então Secretário-Geral do Ministério da Fazenda Dr. Mailson Ferreira da Nóbrega, na qual se propugnava pela seletividade do ICM e a incorporação a esse, do ISS e do IPI. Se essa orientação fosse perfilhada no texto constitucional, ganhariam todos: os contribuintes teriam diminuído os seus custos para escrituração de apenas um imposto, em lugar de três e as pessoas jurídicas de direito público, com a simplificação e diminuição do aparelho burocrático.

Faltou aos constituintes maior sensibilidade na análise e avaliação da experiência da Reforma Constitucional nº 18/65. Perdeu-se uma oportunidade de corrigir-lhe alguns defeitos e, ao mesmo tempo, adotarem-se as diretrizes que se revelaram positivas.

Passo ao exame dos princípios gerais formulados pela nova Constituição.

3. Os Tributos. Divisão.

A nova Constituição, em linhas gerais, manteve a divisão dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, como se vê no *caput* do art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I — impostos;

II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º — Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Não são essas as únicas espécies tributárias. Os arts. 147 e 148 deixam patente que a União poderá instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Podemos, então, dizer que os tributos continuam sendo os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Seria preferível que fosse acolhida emenda como a de nº 550784-7, apresentada pelo constituinte Divaldo Suruagy que discrimina taxativamente as espécies tributárias, sob a seguinte justificativa:

A boa técnica legislativa indica que o primeiro artigo do Sistema Tributário Nacional deva discriminar, desde logo,

todos os tributos que o compõe, evitando, assim, que se dispersem pelos demais capítulos ou artigos outras prestações compulsórias, o que dificultaria a caracterização dos tributos, bem como a própria interpretação da Constituição (Emendas Oferecidas ao Substitutivo V — Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, Centro Gráfico do Senado Federal, junho de 1988, pág. 201).

Foi, também, nesse sentido, o anteprojeto de autoria dos professores Ives Gandra da Silva Martins e Hamilton Dias de Souza, proposta que teve a vantagem de incluir no conceito de tributo "qualquer outra prestação em dinheiro ou nele conversível, compulsoriamente exigida, que não constitua sanção por ato ilícito" (Ives Gandra da Silva Martins, *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, págs 295/ 296). Desse modo, eliminam-se as dúvidas quanto às novas exações que vierem a ser instituídas pelo Fisco: estariam submetidos ao regime tributário com as limitações estabelecidas pelas normas constitucionais.

Em favor da redação do texto constitucional, deve-se reconhecer que, enquanto as espécies tributárias indicadas no *caput* do art. 145 poderão ser instituídas pela União. Estados, Distrito Federal e Municípios; as demais são de competência exclusiva da União. Isso, porém, não justifica a técnica adotada. A distinção poderia ser efetuada através de simples parágrafo. Outra observação é quanto ao art. 147, *in verbis*:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Parece que tal dispositivo poderia ser tratado como simples parágrafo do art. 145, pois se trata de aspecto restrito aos impostos. Na redação vigente, o texto constitucional, depois de mencionar as principais espécies de tributos, no artigo seguinte passou a estabelecer as matérias que serão objeto de lei complementar para, então, estabelecer a regra suso transcrita (específica dos impostos).

Ives Gandra da Silva Martins, ao examinar o art. 145, faz o seguinte comentário:

Inexplicavelmente, manteve o constituinte a mesma omissão da Constituição de 1967, ao não dar perfil aos impostos, remetendo ao legislador complementar sua definição (Idem, *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, pág. 62).

Se tal omissão é inexplicável, é curioso observar a inexistência de emenda para supri-la, inclusive na proposta do Instituto dos Advogados de S. Paulo (IASP) e da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), entidades essas presididas pelos professores Ives Gandra e Gilberto Ulhôa Canto, respectivamente, bem como no anteprojeto do próprio Prof. Ives Gandra em colaboração com o Prof. Hamilton Dias de Sousa (Cf. Ives Gandra da Silva Martins, *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, cit., págs. 48/60 e 195/ 307).

De referência às taxas, a redução permaneceu a mesma da Constituição de 1967, suprimindo-se apenas o termo "arrecadadas". Permanece a distinção entre taxas pelo exercício do poder de polícia e taxas pelo exercício de serviços públicos. Prosseguirão as discussões quanto aos limites das taxas e dos preços públicos. A medida que se alarga o campo dos preços públicos, as taxas vêm perdendo importância. Sacha Calmon Navarro Coelho argumenta que a facultatividade da utilização de certos serviços é uma "meia verdade", exemplificando com a energia, a telefonia, a água e o transporte coletivo, daí porque não se justifica a submissão apenas das taxas a rígidos e solenes princípios sem que os preços públicos sejam também sujeitos a um mínimo de proteção jurídica (cf. "Preços Públicos e Taxas". *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, vol. 15, nº 1/2, dez. de 1986, págs. 135/155).

A redação do texto constitucional concernente à contribuição de melhoria foi estabelecida pela Emenda nº 2042 ("Projeto Centrão") que

suprimiu a expressão "pela valorização de imóveis". Pretendeu-se retirar qualquer limitação à exigência dessa espécie tributária.

A contribuição de melhoria foi introduzida pela Constituição de 1934, que sobre ela assim dispôs:

Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria."

A Constituição de 1946 estabeleceu os limites objetivo e subjetivo, ao determinar:

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

Sob a Constituição de 1967, permaneceram tais limitações até a Emenda Constitucional nº 23/83 que suprimiu o limite individual. Chegamos, afinal, ao texto constitucional vigente, omitindo-se a referência a qualquer limite.

Não obstante, a doutrina tende a pronunciar-se pela permanência dos parâmetros tradicionais.

Ives Gandra entende

que o limite deixou de ser princípio implícito, visto que na cobrança da contribuição, além dos custos da obra, à evidência, o excesso não guardaria relação com a exigência, perdendo sua natureza de contribuição, posto que afastado de sua exigência o elemento essencial que a justificaria, qual seja o custo da obra pública. (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, pág. 74).

Walter Barbosa Corrêa assim se pronunciou:

Para instaurar-se a obrigação tributária decorrente de contribuição de melhoria deverá existir, necessariamente, vínculo pessoal do sujeito passivo com o imóvel valorizado por obra pública. ("Contribuição de Melhoria e a Nova Constituição", *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª quinzena de janeiro de 1989, nº 1/89).

Também Gilberto de Ulhôa Canto critica o atual texto, argumentando que

uma obra pública de que não decorra nenhuma valorização imobiliária não pode gerar contribuição de melhoria, ela terá que ser custeada com recursos gerais de impostos do Estado, do Município, da União, mas não pode ser objeto de cobrança de contribuição de melhoria (*A Constituição Brasileira*, Fundação Dom Cabral, pág. 308).

Entende ainda que se o valor da contribuição exceder o da própria obra, "em vez de uma Contribuição de Melhoria, vamos ter Imposto Sobre a Propriedade Imobiliária" (*Idem, ibidem*).

De qualquer sorte, permanecem os limites, pelo menos a nível de lei complementar, em razão do que estabelece o art. 81 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Esse discurso não é incompatível com o novo texto ao Código Supremo e, em se tratando de medidas protetoras dos contribuintes, foram elas estabelecidas "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao Contribuinte" (art. 159).

4. Caráter Pessoal dos Impostos e o Princípio da Capacidade Econômica.

Esses Princípios estão previstos no § 1º do art. 145:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Válida a crítica do Prof. Ives Gandra da Silva Martins quanto à imperfeição lingüística. A oração "sempre que possível" restringe-se ao caráter pessoal dos impostos. Muitas vezes, a natureza do imposto torna impossível a adoção do princípio. Já o mesmo não se verifica com a capacidade econômica que sempre deverá ser observada na fixação dos impostos. Aliás, a matriz desse dispositivo, o art. 202 da Constituição de 1946, ganhava em clareza e em extensão. É ler-se:

Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Como visto, abrangia "os tributos" e não apenas "os impostos", como também deixava evidente que a oração subordinada "sempre que possível" se referia apenas à oração primordial — "os tributos terão caráter pessoal".

Em recente monografia sobre a matéria, José Marcos Domingues de Oliveira sustenta que, não obstante a redação do dispositivo constitucional, o princípio é aplicável às demais espécies tributárias, "pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público". Além disso, argumenta que

sendo o princípio expressão tributária da igualdade, evidentemente que não se poderá admitir que as taxas e as contribuições de melhoria discriminem os contribuintes independentemente das suas diversas riquezas que estejam relacionadas com a atividade estatal ensejadora da instituição desses tributos (*Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio*, Ed. Renovar, págs. 50/51).

Esse ponto de vista merece aplauso porque está em consonância com a garantia prevista no art. 150, IV, que veda ao Fisco "utilizar tributo com efeito de confisco", com ressalva à redação desse dispositivo, pois no conceito de tributo se exclui a sanção por ilicitude que, por sua vez é o cerne do conceito de confisco.

5. **Taxas. Base de Cálculo.**

O § 2º do art. 145 assim dispõe:

§ 2º — As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A proposta do IASP-ABDF acrescentava:

nem serão graduados em função do valor financeiro ou econômico de bem, direito ou Interesse do sujeito passivo (Ives Gandra da Silva Martins, *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, págs. 49 e 81).

Dispunha a Constituição de 1967 (art. 18, § 29):

§ 29 — Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

No exame desse dispositivo, entende Hamilton Dias de Souza que a mudança não é apenas na linguagem:

A alteração é extremamente importante, sobretudo em face de recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. A base de cálculo é de fundamental importância até para o diagnóstico do fato gerador. Para se saber de que tributo estamos falando, se é uma taxa, se é uma contribuição, se é um imposto, ou que imposto é, muitas das vezes temos que recorrer à análise não só do fato econômico, mas também de sua base de cálculo. A base de cálculo há de ser uma expressão mensurável do fato gerador, não pode ser uma realidade estranha ao fato gerador. É a medida do fato. Portanto, se nós tivermos uma base de cálculo que nada tem a ver com o fato, seguramente o fato descrito na norma, ou o fato pretense, não é aquele fato que realmente se pretende atingir. (*A Constituição Brasileira*, Fundação Dom Cabral, pág. 312).

Com a nova Constituição, a base de cálculo das taxas deverá corresponder à atividade estatal específica em relação ao contribuinte, em face de sua natureza de tributo vinculado, segundo a clássica distinção de Geraldo Ataliba.

6. **Funções da Lei Complementar**

O art. 146 cuida especialmente das matérias que serão objeto de lei complementar.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I — Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Na Constituição anterior, o mesmo tema foi enfocado no art. 18, § 1º que assim dispunha:

§ 1º — Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

A nova dicção põe fim à polêmica acerca das funções da lei complementar em matéria tributária. Para a corrente tradicional seriam as três enunciadas no texto vigente. Paulo de Barros Carvalho interpretava o dispositivo supra transcrito, dando-lhe uma finalidade:

veicular normas gerais de direito tributário. Estas, por seu turno, exercem duas funções: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as

limitações constitucionais ao poder de tributar. (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1985, pág. 110).

A lei complementar é a que dispõe sobre algumas matérias expressamente previstas na Constituição, submetida a um quorum especial, a maioria absoluta (art. 69 da CF.).

Tradicionalmente, costuma-se dizer que a lei complementar é superior à lei ordinária, na hierarquia das normas do processo legislativo.

Em monografia que já se tornou clássica, José Souto Maior Borges deixou claro que as leis complementares podem ser separadas em dois tipos: a) as que fundamentam a validade de outros atos normativos; b) as que realizam sua tarefa sem necessidade da edição de outras normas (cf. *Lei Complementar Tributária, Rev. dos Tribunais*, 1975, págs. 54 e segs.).

A distinção é oportuna para entendermos porque logo depois de especificar as matérias a cargo da lei complementar, aqui entendida como a norma explicitadora dos princípios constitucionais e que deverá ser observada pela legislação ordinária, a Constituição (art. 148) enuncia que "a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios" (grifei). É evidente que no art. 146 refere-se à primeira e no art. 148 à segunda espécie de lei complementar.

Observe-se que o art. 146 inovou ao situar entre as normas gerais de direito tributário o "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."

Ives Gandra da Silva Martins, argumenta que a palavra "adequado" não assegura tratamento privilegiado em relação às demais sociedades (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Saraiva, pág. 94). Ora, se o tributo é uma norma de rejeição social, como doutrina o citado professor, não se compreende a inclusão do dispositivo senão com o propósito de dotar o sistema cooperativo de um tratamento privilegiado

no particular, sobretudo porque o Poder Público mantém organismos especialmente voltados para o estímulo do cooperativismo.

Outra questão concerne à interpretação relativa às matérias que constituirão as normas gerais em matéria tributária. Uma interpretação de que os casos são taxativos levaria a demorado exame para joeirar no vigente Código Tributário Nacional as normas consideradas gerais daquelas que não teriam essa natureza. O entendimento de que a enumeração é meramente exemplificativa tem a seu favor a expressão gramatical. Ao entregar à lei complementar a missão de estabelecer normas em matéria de legislação tributária, *especialmente sobre* as indicadas no texto, é evidente que aí apenas foram destacados temas considerados mais importantes, sem prejuízo de outras normas gerais.

A propósito, observa Hamilton Dias de Souza:

Penso eu que para salvar o Código e fazer com que determinadas matérias que lá estão, que são extremamente importantes, continuem num diploma de nível de lei complementar, a melhor interpretação será no sentido de que a enumeração é exemplificativa e não taxativa. Coloco entretanto isto aqui, como aliás tudo que estou colocando, à meditação dos senhores e para um eventual debate. (A *Constituição Brasileira*, Fundação Dom Cabral, pág. 313).

7. Empréstimos Compulsórios

Assim dispõe o art. 148:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I — para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II — no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Com essa redação o novo texto constitucional pôs fim ao debate quanto à natureza tributária dos empréstimos compulsórios. A posição da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, especialmente dos Procuradores Cid Heráclito Queiroz e Lindemberg da Mota Silveira, e do Prof. José Souto Maior Borges é de que a Constituição Federal anterior albergava dois tipos diferentes de empréstimos compulsórios: um, o do art. 18, § 3º, que se referia aos "casos excepcionais", seria disciplinado o regime jurídico extratributário; outro, o do art. 21, § 2º, II, que se referia aos "casos especiais", estaria subordinado ao regime tributário.

Outra corrente, defendida por inúmeros tributaristas, como Hamilton Dias de Souza e Ives Gandra da Silva Martins, entendia que a distinção não poderia subsistir.

A nova Constituição elimina as dúvidas. As disposições sobre empréstimo compulsório é um dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

O texto constitucional restringiu a competência para instituição dos empréstimos compulsórios à União. O Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização admitia sua extensão aos Estados, e ao Distrito Federal "para atender a despesas extraordinárias provocadas por calamidade pública" (art. 175). Melhor o texto definitivo. Evitaram-se os conflitos de competência e as sucessivas cobranças do mesmo tributo.

A Constituição foi inovadora ao enumerar, desde logo, as hipóteses em que autoriza a instituição de empréstimos compulsórios, deixando de fazê-lo quanto à "conjuntura que exigia absorção temporária de poder aquisitivo" (art. 15, III, do Código Tributário Nacional).

Foi criada, porém, uma hipótese nova: "no caso de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional". O texto da Comissão de Sistematização não trazia o requisito da urgência.

Observe-se que, na hipótese de investimento público, o empréstimo compulsório deve observar o princípio da anterioridade. Nos demais casos, calamidade pública, guerra ou sua iminência, a própria natureza das situações indica a impossibilidade da observância do princípio.

Também a regra do parágrafo único não constava do Projeto da Comissão de Sistematização. É uma disposição louvável que vincula os recursos à despesa que ensejou a instituição do tributo.

8. Contribuições Especiais

O art. 149 distingue as contribuições especiais em três subespécies: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias sociais ou econômicas:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições, cobradas de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social.

Após a Emenda Constitucional nº 8/77, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal passou a entender que tais contribuições perderam o caráter tributário. É o caso do AI nº 96932 (Ag. Rg.) — 1ª Turma (RTJ 111/1152) e do RE 100.790-7 (DJU de 13.08.87). Para a Suprema Corte, tais exações, a exemplo do PIS, não teriam natureza

tributária, sendo instituídas em face do art. 43, X da Constituição, tendo por finalidade cumprir o art. 165, V da mesma Constituição, na redação estabelecida após a EC 8/77.

Não obstante, houve autores que persistiram no ponto de vista oposto, pelo caráter tributário das contribuições especiais, como Ives (Sandra da Silva Martins (Cf. *Manual das Contribuições Especiais*, RT, S. Paulo, em colaboração com Ives Gandra Filho).

Esse entendimento passou a ser adotado pela nova Constituição ao arrolar as três espécies de contribuições especiais-sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Anote-se que o salário-educação passa indubitavelmente a constituir uma subespécie das contribuições sociais (art. 212, § 5º).

A criação de contribuições especiais far-se-á por lei complementar (art. 146, III) e deverão ser obedecidos os princípios da legalidade (art. 150, I), irretroatividade e anterioridade (art. 150, III, *a* e *b*), sendo que em relação às contribuições sociais, será observado apenas o prazo de noventa dias da publicação da lei (art. 195, § 6º).

Os Estados, Distrito Federal e Municípios podem optar pela instituição de seus próprios sistemas de previdência social. Nesse caso estão autorizados a instituir contribuição de seus servidores, em benefício destes, para o custeio dos respectivos serviços.

9. Conclusão

No que tange aos princípios gerais do sistema tributário nacional, a nova Constituição apresenta aspectos positivos e negativos.

Entre os primeiros, destacam-se:

a) o tratamento do tema em uma seção específica;

b) a colocação dos impostos como um dos incisos, ao lado das taxas e da contribuição de melhoria, e não no *caput* do artigo, como acontecia na Constituição anterior;

c) aprimoramento da redação relativa às taxas;

d) a atribuição de natureza tributária aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais;

e) a especificação dos casos, o requisito da urgência para o caso de investimento público e a vinculação da receita, quanto aos empréstimos compulsórios;

f) a especificação das funções da lei complementar substancial em matéria tributária.

Quanto aos aspectos negativos, podemos apontar os seguintes:

a) a não inclusão dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais entre as espécies tributárias arroladas no art. 145;

b) a omissão quanto aos limites objetivo e subjetivo da contribuição de melhoria;

c) a redação do § 1º do art. 145, ao tornar equívoca a regra quanto ao caráter pessoal dos impostos e ao incluir no dispositivo diretriz referente à administração tributária;

d) a restrição do princípio da capacidade econômica aos impostos, quando poderia ter sido ampliada aos tributos de modo geral;

e) a inclusão do tratamento tributário do ato cooperativo como norma geral;

f) a criação de nova hipótese de empréstimo compulsório para investimento público.

No confronto, creio que prevalecem os pontos positivos. É necessário, porém, que as leis complementares e as leis ordinárias sejam instrumentos adequados para a realização das diretrizes traçadas por esses princípios, através de ampla discussão capaz de conscientizar o contribuinte para a exigência de maior racionalidade no emprego das receitas públicas.